

IFRS 15 – standardin tuomat erot myyntituottojen tulouttamisessa verrattuna IAS 18 – standardiin

Kandidaatintutkielma
Tommi Lindström
Aalto-yliopiston Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi
Kevät 2017

Tekijä Tommi Lindström

Työn nimi IFRS 15 – standardin tuomat erot myyntituottojen tulouttamisessa verrattuna IAS 18 - standardiin

Tutkinto Kauppatieteiden kandidaatti

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Tapani Kykkänen

Hyväksymisvuosi 2017

Sivumäärä 22

Kieli Suomi

Tiivistelmä

Tutkielmassa selvitetään IFRS 15 -standardin “Myyntituottojen tulouttaminen asiakassopimuksissa” voimaan tulon aiheuttamia muutoksia myyntituottojen tulouttamisessa suhteessa IAS 18 - standardiin. IFRS 15 – standardi astuu voimaan 1.1.2018, jolloin se korvaa IAS 18 – standardin ”Tuotot ja IAS 11 – standardin ”Pitkäaikaishankkeet” ja standardeihin liittyvät tulkinnat.

Tutkielmassa IFRS 15 – standardin tuomia muutoksia käsitellään standardin sääntelemän viisivaiheisen tulouttamisen mallin näkökulmasta. Vaihteet ovat asiakassopimuksen yksilöiminen, asiakassopimuksen suoritevelvoitteiden yksilöiminen, transaktiohinnan määrittäminen, transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille ja myyntituottojen tulouttaminen. Myyntituottojen tulouttaminen IFRS 15 – standardin mukaan edellyttää, että kaikki vaiheet ovat toteutuneet.

Tutkielmassa esitetään ensiksi, miten viisivaiheinen tulouttamisen malli soveltuu myyntituottojen tulouttamiseen, jonka jälkeen tuodaan esiin, mitä muutoksi kuhunkin vaiheeseen liittyy suhteessa IAS 18 – standardiin. Keskeisimmät erot IFRS 15 – standardin ja IAS 18 – standardin välillä liittyvät IFRS 15 – standardin sisältämään lisääntyneeseen ohjeistukseen myyntituottojen tulouttamisessa. IFRS 15 – standardi sisältyy hyvin yksityiskohtaista ohjeistusta sellaisista myyntituottojen tulouttamisen kannalta keskeisistä aihekokonaisuuksista, kuten suoritevelvoitteiden yksilöinnistä ja transaktiohinnan määrittämisestä, jotka ovat IAS 18 – standardissa vain hyvin vähäisen ohjeistuksen kohteena. IFRS 15 - standardin voimaantulo merkitsee myös muutosta tulouttamisajankohdassa, koska IFRS 15 – standardin mukaan tulouttamisajankohta ratkeaa määräysvallan siirtymisen perusteella, kun taas IAS 18 – standardissa tulouttamisajankohta ratkeaa omaisuuserään liittyvien riskien ja hyötyjen siirtymisen perusteella.

IFRS 15 – standardin tuomat muutokset vaikuttavat eri tavalla eri toimialoilla. IFRS 15 – standardin muutokset ovat suurimpia sellaisilla toimialoilla, joissa käytettäviin asiakassopimuksiin sisältyy tyypillisesti sellaisia elementtejä, jotka ovat lisääntyneen ohjeistuksen kohteena IFRS 15 – standardissa verrattuna IAS 18 – standardiin.

Avainsanat Asiakassopimukset, Myyntituotot, Tulouttaminen,

Sisällys

1 Johdanto	1
2 IFRS 15 standardin säätämisen tausta ja soveltamisala	2
2.1 IFRS 15 – standardin tausta	2
2.2 IFRS 15 -standardin soveltamisala.....	2
3 Viisivaiheinen malli myyntituottojen tulouttamiseksi.....	3
3.1 Asiakassopimuksen yksilöiminen	4
3.1.1 Asiakassopimuksen määritelmä	4
3.1.2 Sopimusten yhdistäminen	5
3.1.3 Sopimusten muuttaminen.....	6
3.2 Asiakassopimuksen suoritusvelvoitteiden yksilöiminen	7
3.3 Transaktiohinnan määrittäminen	8
3.3.1 Muuttuvat vastikkeen määrittäminen	8
3.3.2 Merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottaminen transaktiohinnassa	10
3.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritusvelvoitteille	11
3.5 Myyntituottojen tulouttaminen	13
4 Sopimusten yksilöintiin liittyvät muutokset suhteessa IAS 18 – standardiin.....	14
4.1 Soveltamisala	14
4.2 Asiakassopimukset	15
4.2.1 Asiakassopimusten tunnusmerkit	15
4.2.2 Sopimusten yhdistäminen ja muuttaminen.....	16
4.3 Suoritevelvoitteiden yksilöinti	16
4.4 Transaktiohinnan määrittäminen	17
4.4.1 Muuttuvan vastikkeen huomioon ottaminen transaktiohinnassa.....	17
4.4.2 Rahan aika-arvon huomioon ottaminen transaktiohinnan määrittämisessä.....	18
4.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritusvelvoitteille	19
4.5 Myyntituottojen tulouttaminen.....	19
5 Yhteenveto	21
Lähdeluettelo	I

1 Johdanto

Tutkielman aiheena on tarkastella niitä muutoksia, joita myyntituottojen tulouttamiseen aiheutuu sen seurauksena, että IFRS 15 -standardi ”Myyntituottojen tulouttamista asiakassopimuksissa” korvaa IAS 18 – standardiin ”Tuotot”. Aihe tärkeä siitä syystä, että yritysten tavoitteena on tuottaa voittoa, joka yleensä perustuu myyntituottoihin. Siten myyntituottojen kirjanpidollisella käsitellyllä on suuri vaikutus siihen, minkälaisen kuvan ulkopuoliset saavat yritysten toiminnan kannattavuudesta. IFRS standardin kehityksestä vastaava IASB ja US GAAP:in kehityksestä vastaava FASB ovat kehittäneet myyntituottojen tulouttamista koskevaa standardia yhdessä. Se astuu voimaan lähes saman sisältöisenä molemmissa standardeissa. IFRS 15 standardi edustaa siten merkittävää lähentymistä IFRS-standardin ja US GAAP- standardin välillä. Voidaankin todeta, että IFRS 15 standardin sisällön ymmärtämisen kautta saa kuvan myös siitä, miten myyntituottoja kirjataan US GAAP-standardissa.

Keskeinen rajausta tutkielmassa on IFRS 15 – standardin voimaan tulon aiheuttamat muutokset pitkäaikaishankkeiden tulouttamiseen, jota koskee ennen IFRS 15 -standardin voimaan astumista IAS 11 – standardi ”Pitkäaikaishankkeet”. Tärkeimpänä syynä IAS 11 – standardin rajaamisen tutkielman ulkopuolelle on, että IFRS 15- standardin tuomat muutokset vaikuttavat enemmän niiden myyntituottojen kirjaamiseen, joihin aiemmin sovellettiin IAS 18 – standardia. Toinen keskeinen syy rajaukseen on, että sekä IAS 11 että IAS 18 – standardin käsittely ei ole mahdollista kandidaatin tutkielmaan sisältyvien sivumäärärajoitusten takia.

Tutkielmassa IFRS 15 – standardin tuomat erot myyntituottojen tulouttamiseen käsitellään IFRS 15 – standardin sisältyvän myyntituottojen viisivaiheisen tulouttamisen mallin kautta. Tutkielma on jaettu siten, että ensin esitellään myyntituottojen tulouttamisen viisivaiheisen mallin pääpiirteet. Osion tarkoituksena on antaa lukijalle yleiskuva siitä, miten myyntituotot käsitellään sovellettaessa IFRS 15 – standardia. Viisivaiheisen mallin käsittelyn jälkeen siirrytään tarkastelemaan niitä eroja, joita mallin soveltaminen aiheuttaa myyntituottojen tulouttamiseen suhteessa IAS 18 – standardin sääntöihin. Koska tarkastelu perustuu IFRS 15- standardin viisivaiheen malliin seuraa tästä, että tietyt asiakokonaisuudet, jotka eivät suoranaisesti liity viisivaiheiseen tulouttamisen malliin, jätetään tämän työn ulkopuolelle. Näihin kuuluvat asiakassopimuksista seuraavien menojen kirjaaminen ja myyntituottojen esittäminen yhteisöjen tilinpäätöksissä.

2 IFRS 15 standardin säätämisen tausta ja soveltamisala

2.1 IFRS 15 – standardin tausta

IFRS 15 – standardin kehitys on ollut pitkäaikainen prosessi. Jo vuodesta 2002 lähtien IASB ja FASB ovat kehittäneet standardia yhteistyössä (Jones – Pagach 2013). IFRS 15 – standardi julkaistiin 28.5.2014, ja se astuu voimaan 1.1.2018, jolloin se korvaa aiemmin voimassa olleet IAS 11 ja IAS 18 - tulouttamisstandardit. Standardien lisäksi IFRS 15 – standardi korvaa tulokinnat IFRIC 13 “Kanta-asiakasohjelmat”, IFRIC 15 “Kiinteistöjen rakentamissopimukset”, IFRIC 18 “Omaisuserien siirrot asiakkailta” ja SIC 31 “Tulot - vaihtokaupat mukaan lukien mainospalvelut”.

Keskeisenä syynä IFRS 15 – standardin antamiseen on aiempiin tulouttamisstandardeihin sisällytynyt vähäinen ohjeistus, joka teki standardien soveltamisen vaikeaksi erityisesti monimutkaisissa liiketoimissa. IAS 18 – standardin kohdalla puutteena on pidetty erityisesti sitä, että standardi antoi vain vähän ohjeita useisiin tuottojen kirjaamisen kannalta tärkeisiin asiakokonaisuuksiin, kuten sopimuksiin, joihin sisältyi useita tavaroiden tai palvelujen luovuttamisia koskevia suoritevelvoitteita (*Oncioiu – Tănase* 2016). IFRS 15 – standardi vastaa aiempien standardien puutteisiin luomalla yhden yhtenäisen viitekehyksen myyntituottojen kirjanpitokäsitteille. IFRS 15 – standardin antamisen tavoitteena on antaa yhdenmukaisia periaatteita myyntituottojen kirjaamiselle riippumatta yhteisöjen toimialasta tai maantieteellisestä sijainnista. Lisääntyneen ohjeistuksen vastapainona on kuitenkin yhteisöille asetetut lisääntyneet velvollisuudet tehdä omia arvioita ja käyttää omaa harkintaa standardin soveltamisessa. Tästä seuraa myös, että standardi asettaa yhteisöille lisääntyneitä liitetietovaatimuksia, joiden tavoitteena on antaa tilinpäätöksien käyttäjille hyödyllisempää ja kattavampaa tietoa asiakassopimuksiin liittyvistä tuotoista. (*Yeaton* 2015).

2.2 IFRS 15 -standardin soveltamisala

IFRS – standardi soveltuu kaikenlaisiin asiakassopimuksiin, joiden kohteena on tavaroiden tai palvelujen tuottaminen asiakkaalle riippumatta sopimusosapuolten toimialasta ja maantieteellisestä sijainnista (*Yeaton* 2015). IFRS 15 - standardin soveltamisala on yleinen, jolloin kaikki asiakassopimukset kuuluvat standardin soveltamisalaan, ellei niitä ole nimenomaisesti suljettu

standardin soveltamisalan ulkopuolelle. IFRS 15 soveltamisalaan eivät kuulu IAS 17 - standardin piiriin kuuluvat vuokrasopimukset, IFRS 4 - standardin piiriin kuuluvat vakuutus sopimukset, IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 tai IAS 28 - standardien soveltamisalaan kuuluvat rahoitusinstrumentit ja muut sopimuksiin perustuvat oikeudet tai velvoitteet. IFRS 15 – standardin soveltamisalaan eivät myöskään kuulu tietyt ei-monetaariset vaihdot, jotka tapahtuvat samalla liiketoiminta-alueella toimivien yritysten kesken ja joiden tarkoituksena on edistää myyntiä asiakkaille tai potentiaalisille asiakkaille (IFRS 15.5).

IFRS 15 – standardin soveltamisalaan kuuluvat asiakassopimukset, joka edellyttää, että sopimuksen toisena osapuolena on asiakas. Standardi määrittelee asiakkaan sopimusosapuoleksi, joka on tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotoksena syntyvien tavaroiden ja palvelujen hankkimisesta vastiketta vastaan (IFRS 15.6). IFRS 15 – standardin sisältämä asiakkaan määritelmä perustuu yhteisön tavanomaiseen toimintaan, jonka seurauksena esimerkiksi käyttöomaisuuden myynti ei yleensä täytä asiakassopimukselle asetettuja edellytyksiä (Ihamäki 2014). Sen sijaan yritysten välinen yhteistuotanto tai- toiminta järjestely voi kuulua IFRS 15 – soveltamisalaan ainakin osittain, mikäli toinen yrityksistä saa yhteisön tavanomaiseen toimintaan liittyviä tuotteita. Siten esimerkiksi tutkimus- ja kehitystoimintaa harjoittavien yritysten on arvioitava tarkkaan, onko vastapuoli tosiasiaassa asiakkaana sopimuksessa (IASB 2014, kohta 54).

IFRS 15 – standardi voi soveltua vain osaan sopimuksesta, jolloin sopimuksen muut osat kuuluvat toisten standardien soveltamisalaan. Mikäli muihin soveltuviin standardeihin sisältyy sääntöjä siitä, miten sopimuksen osat erotetaan ja / tai alun perin arvostetaan, on yhteisön sovellettava kyseisiä standardeja sopimukseen ennen IFRS 15- standardin soveltamista (IFRS 15.7(a)). Kyseisessä tilanteessa IFRS 15-standardia sovelletaan muiden standardien soveltamisen jälkeen jäljelle jääneisiin elementteihin sopimuksessa (EY 2014). Kuitenkin mikäli muihin sopimukseen sovellettaviin standardeihin ei sisälly sääntöjä sopimuksen osien erottamisesta ja / tai arvostamisesta, niin sopimukseen sovelletaan IFRS 15-standardin sääntöjä (IFRS 15.7.b.).

3 Viisivaiheinen malli myyntituottojen tulouttamiseksi

IFRS 15 – standardia sovellettaessa asiakassopimukseen perustuvien myyntituottojen tulouttaminen perustuu viisivaiheiseen malliin. Vaikka itse IFRS 15- standardin tekstissä ei käytetä

käsitettä ”Viisivaiheinen malli”, niin käytännössä jokainen viidestä vaiheesta on tunnistettavissa standardin tekstistä ja käsite on vakiintunut kirjallisuudessa. IFRS 15- standardissa säädelty viisivaiheisen tulouttamisen malli on tärkeä siitä syystä, että malli sovelletaan yhdenmukaisesti kaikkiin asiakassopimuksesta seuraavien tuottojen kirjaamiseen. Kuitenkin standardi sisältää myös muita tärkeitä säännöksiä, jotka liittyvät muun muassa asiakassopimukseen liittyviin menoihin, standardin käyttöönottoon ja tilinpäätöksen ja sen liitetietoihin. Tässä tutkielmassa keskitytään viisivaiheisen tulouttamisen mallin käsittelyyn, ja muut IFRS 15 -standardin säännöt sivuutetaan.

Seuraavaksi tarkastellaan IFRS 15 mukaista myyntituottojen tulouttamista, jakamalla tarkastelu viiteen eri vaiheeseen, jotka ovat:

1. Asiakassopimuksen yksilöiminen
2. Asiakassopimuksen suoritusvelvoitteiden yksilöiminen
3. Transaktiohinnan määrittäminen
4. Transaktiohinnan kohdistaminen suoritusvelvoitteille
5. Myyntituottojen tulouttaminen

Myyntituottojen tulouttaminen edellyttää, että jokainen viidestä vaiheesta täyttyy.

3.1 Asiakassopimuksen yksilöiminen

3.1.1 Asiakassopimuksen määritelmä

IFRS 15 – standardin soveltamisalaan kuuluvat kaikki asiakassopimukset, joista seuraa täytännönpantavissa olevia oikeuksia ja velvollisuuksia sopimusosapuolille (IFRS 15.10; EY 2014). IFRS 15 – standardin mukaan sopimuksen muodolla ei ole merkitystä, vaan sopimukset voivat olla kirjallisia, suullisia tai yhteisön tavanomaiseen liiketoimintakäytäntöön perustuvia (IFRS 15.10). Oikeuksien ja velvollisuuksien täytännönpantavuus perustuu sopimukseen soveltuvaan lainsäädäntöön, ja se voi siten vaihdella eri lainkäyttöalueilla (IASB 2014, kohta 32).

Asiakassopimusten tunnistamisen helpottamiseksi, IFRS 15 standardi sisältää 5 kriteeriä, joiden on kaikkien täytyttävä, jotta osapuolten välillä on IFRS 15 – standardin soveltamisalaan kuuluva sopimus (IASB 2014, kohta 34). Ensimmäisen kriteerin mukaan sopimusosapuolten on tullut hyväksyä sopimus ja sitoutua täyttämään omat sopimusvelvoitteensa. Toisen ja kol-

mannen kriteerin mukaan yhteisön on pystyttävä yksilöimään sekä osapuolten luovutettavia tavaroita koskevat oikeudet että sopimuksen maksuehdot. Neljännen kriteerin mukaan sopimuksella on oltava kaupallista merkitystä, eli sillä on vaikutuksia yhteisön rahavirtoihin. Viidennen kriteerin mukaan on oltava todennäköistä, että yhteisö saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan (IFRS 15.9(a) – (e)).

Standardissa luoteltujen kriteerien tarkoituksena on varmistaa, että sopimus on mahdollista toteuttaa sekä käytännössä että tarvittaessa oikeudellisesti ja, että sopimus on mahdollista käsitellä kirjanpidossa (IASB 2014, kohdat 34-44). Mikäli sopimus täyttää sen syntymishetkenä yllä esitetyt kriteerit, ei yhteisön tarvitse arvioida kriteerien täyttymistä uudelleen, ellei ole viitteitä siitä, että tosiseikoissa tai olosuhteissa on tapahtunut merkittäviä muutoksia (IFRS 15.13). Toisaalta, jos sopimus ei täytä edellä esitettyjä kriteerejä, on yhteisön jatkettava sopimuksen arvioimista, kunnes yllä esitetyt kriteerit täyttyvät (IFRS 15.13).

3.1.2 Sopimusten yhdistäminen

IFRS 15 – standardin sovelletaan lähtökohtaisesti yksittäisiin sopimuksiin (IFRS 15.4). Standardi kuitenkin edellyttää, että kaksi tai useampi sopimus on yhdistettävä, jos niistä on sovittu samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti saman asiakkaan tai asiakkaan lähimpiin kanssa, ja jos yksikin standardissa mainituista kolmesta edellytyksestä täyttyy. Ensimmäisen edellytyksen mukaan sopimuksista neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena ja niillä on yksi kaupallinen tavoite. Toisen edellytyksen mukaan yhdestä sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä riippuu toisen sopimuksen mukaisesti hinnasta tai sopimuksesta suoriutumisesta. Kolmannen edellytyksen mukaan sopimuksissa luvutut tavarat tai palvelut, tai jotkin kussakin sopimuksessa luvutut tavarat tai palvelut muodostavat yhden suoritusvelvoitteen (IFRS 15.17).

Kahden ensimmäisen edellytyksen tarkoituksena on varmistaa se, että sellaiset sopimukset, joiden vastikkeet ovat hyvin riippuvaisia toisistaan, käsitellään kirjanpidossa tavalla, joka antaa oikean kuvan sopimuksiin sisältyvien tavaroiden tai palvelujen arvosta. Kolmannen edellytyksen tarkoituksena on puolestaan estää yhteisöjä käyttämästä sellaisia sopimusrakenteita, jotka mahdollista standardin sääntöjen kiertämisen (IASB 2014, kohta 73).

Sopimusten yhdistäminen voi tapahtua myös yhteisön oman harkinnan perusteella, jolloin sen tavoitteena on edistää sopimuksiin liittyvien tuottojen tulouttamista. IFRS 15 – standardi mu-

kaan yhteisö voi soveltaa IFRS 15 – standardia samankaltaisista sopimuksista koostuvaan salkkuun, mikäli yhteisö voi kohtuudella odottaa, että vaikutukset tilinpäätöksen eivät olennaisesti poikkeaa sopimusten erillisestä käsittelystä (IFRS 15.4). Kyseisessä tilanteessa yhteisön on sovellettava omaa harkintaansa päättäessään sopimuksista koostuvan salkun koosta ja koostumuksesta (IASB 2014, kohta 69).

3.1.3 Sopimusten muuttaminen

IFRS 15 – standardi määrittelee sopimusmuutoksen sopimuksen soveltamisalan tai hinnan tai molempien muutokseksi, jonka molemmat sopimusosapuolet hyväksyvät. Kuten sopimukset yleensäkin, ei sopimuksen muuttamiselle aseteta standardissa muotovaatimuksia, vaan muutos voidaan hyväksyä kirjallisesti, suullisesti tai hyväksymisen voidaan katsoa tapahtuneen liiketoimintakäytäntöjen perustella (IFRS 15.18). Sopimusmuutoksen syntymisen kannalta keskeistä ei kuitenkaan ole osapuolten hyväksyntä, vaan se seikka, onko muutoksen seurauksena syntyneet tai muuttuneet oikeudet ja velvoitteet täytäntöönpantavissa (Haaramo 2014). IFRS 15 – standardin mukaan sopimusmuutokset on kirjattava, vaikka osapuolilla olisi kiistaa sopimusmuutoksen sisällöstä, mikäli muuttuneet oikeudet ja velvollisuudet ovat yhteisön arvion mukaan täytäntöönpantavissa (IFRS 15.19).

Sen jälkeen kun yhteisö on päätenyt siihen, että sopimusmuutoksen edellytykset ovat täyttyneet, on yhteisön arvioitava sopiva kirjaamistapa sopimusmuutokselle. Sopimusmuutoksen käsittely IFRS 15- standardissa on riippuvaista siitä, katsooko yhteisö sopimusmuutoksen muodostavan uuden sopimuksen, vai käsitelläänkö muutos osana olemassa olevaa sopimusta. IFRS 15 – standardin mukaan sopimusmuutos on käsiteltävä erillisenä sopimuksena, mikäli sopimuksen soveltamisala laajenee sen seurauksena, että sopimukseen lisätään erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja ja sopimuksen mukainen hinta nousee vastikemäärällä, joka kuvastaa lisätavaroiden - tai palvelujen erillismyyntihintoja. (IFRS 15.20). Erillismyyntihinnalla tarkoitetaan sitä rahamäärä, jolla yhteisö myisi tavaran tai palvelun erikseen. Sopimusmuutoksen arvioinnin kohdalla erillismyyntihintoihin voidaan tehdä oikaisuja, esimerkiksi sen takia, että yhteisö myöntää asiakkaalle alennuksen tämän heikentyneen maksukyvyn seurauksena (IFRS 15.20).

Mikäli sopimusmuutos ei täytä standardissa erillisen sopimuksen syntymiselle asetettuja kriteerejä, käsitellään sopimusmuutos olemassa olevan sopimuksen muuttamisena. Esimerkiksi

sopimusmuutos, jonka seurauksena sopimukseen aiemmin kuuluneita tavaroita tai palveluja muutetaan tai ne poistetaan sopimuksesta, ei täytä erillisen sopimuksen syntymiselle asetettuja kriteerejä (EY 2014). IFRS 15- standardi luettelee kolme vaihtoehtoista tapaa, jolla yhteisön tulee kirjanpidossa käsitellä ne luvatut tavarat tai palvelut, joita ei ole vielä sopimusmuutoksen ajankohtana luovutettu. Sopivan vaihtoehdon valinta on riippuvainen siitä, onko sopimuksessa jäljellä olevat tavarat erotettavissa sopimusmuutoksen ajankohtaan mennessä luovutetuista tavaroista tai palveluista.

Mikäli tavarat tai palvelut ovat erotettavissa, niin sopimusmuutos käsitellään ikään kuin sen seurauksena olemassa oleva sopimus päättyy ja sen tilalle syntyy uusi sopimus. Kyseisessä tilanteessa, jo tuloutettuja sopimukseen liittyviä myyntituottoja ei oikaista, vaan jäljellä oleva vastikemäärä kohdistetaan sopimuksessa jäljellä oleville suoritevelvoitteille. Mikäli tavarat tai palvelut eivät ole erotettavissa, käsitellään sopimusmuutos ikään kuin se olisi osa olemassa olevaa sopimusta. Tällöin yhteisö oikaisee jo tuloutettuja myyntituottoja joko lisäämällä tai vähentämällä niitä tavalla, joka kuvastaa sopimusmuutoksen vaikutuksia transaktiohintaan ja yhteisön määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämisasteeseen. Kolmas vaihtoehto koskee tilannetta, jossa jäljellä olevat tavarat tai palvelut ovat osittain erotettavissa olevia ja osittain ei erotettavissa olevia. Tällöin sopimusmuutoksen käsittely on yhdistelmä kahdesta ensimmäisestä vaihtoehdosta (IFRS 15.21; EY 2014).

3.2 Asiakassopimuksen suoritusvelvoitteiden yksilöiminen

Seuraavana vaiheena IFRS 15 – standardin soveltamisessa on suoritevelvoitteiden yksilöiminen. Sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet koostuvat yhteisön lupauksista toimittaa tietyt tavarat tai palvelut asiakkaalle. Suoritevelvoitteen yksilöinnin ensimmäisenä vaiheena onkin tunnistaa kaikki sopimukseen sisältyvät tavarat ja palvelut. Toisena vaiheena on erottaa tavaroita tai palveluja koskevat lupaukset eri suoritevelvoitteiksi. Molemmat vaihteet on suoritettava sopimuksen syntymishetkellä (IFRS 15.22). Ainoastaan lupaukset, jotka koskevat tavaroiden tai palvelujen luovuttamista täyttävät suoritevelvoitteelle asetetut vaatimukset (IASB 2014, kohta 84). Siten esimerkiksi sopimukseen toteuttamiseen liittyvät yhteisön sisäiset hallinnolliset toiminnot eivät täytä suoritusvelvoitteelle asetettuja edellytyksiä (IFRS 15.25).

Sopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut on usein nimenomaisesti mainittu sopimuksessa. Toisaalta yhteisön suoritevelvoitteeseen voi kuulua myös tavaroita tai palveluita, joita ei ole nimenomaisesti mainittu sopimuksessa, mutta joiden voidaan katsoa implisiittisesti sisältyvän

suoritevelvoitteeseen. Implisiittisyys perustuu yhteisön tai toimialan liiketoiminta käytäntöön ja sitä arvioidaan sen mukaan, luoko se asiakkaalle perusteen odottaa kyseisten tavaroiden tai palvelujen sisällymistä asiakassopimukseen (IFRS 15.24). Toisin kuin muut asiakassopimukseen perustuvat suoritevelvoitteet, implisiittisten lupauksen ei tarvitse olla oikeudellisesti täytäntöönpantavissa (IASB 2014, kohta 87). Esimerkkeinä implisiittistä lupauksista ovat telekommunikaatioyriyten antamat ilmaiset matkapuhelimet operaattoriliittymän oston yhteydessä, autoyhtiöiden antamat ilmaiset huollot myydyille autoille ja tavaratalojen, hotellien ja lentoyhtiöiden lojaliteettiohjelmat (IASB 2014, kohta 88).

Kaikkien sopimukseen sisältyvien tavaroiden tai palvelujen tunnistamisen jälkeen yhteisön on päätettävä, mitkä tavaroista tai palveluista muodostavan oman erillisen suoritevelvoitteen. Erillisten suoritevelvoitteiden tunnistaminen perustuu tavaroiden tai palvelujen erotettavuuteen. Erotettavuudella tarkoitetaan sitä, että asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta itsessään tai yhdessä jonkun toisen helposti saatavissa olevan voimavaran kanssa ilman, että se pitäisi ensiksi liittää johonkin toiseen sopimukseen liittyvään tavaraan tai palveluun (IFRS 15.27). Suoritevelvoitteiden yksilöiminen tapahtuu käytännössä siten, että mikäli yksittäiset tavarat tai palvelut eivät ole erotettavissa olevia, yhteisö yhdistelee niitä toisiin tavaroihin tai palveluihin, kunnes niiden muodostama tavara- tai palvelukokonaisuus on erotettavissa oleva (EY 2014). Tavaroiden tai palvelujen yhdistäminen voi lopulta johtaa siihen, että yhdistettyyn tavara- tai palvelukokonaisuuteen kuuluu kaikki sopimuksen piiriin kuuluvat tavarat tai palvelut, jolloin sopimus sisältää vain yhden suoritevelvoitteen.

3.3 Transaktiohinnan määrittäminen

3.3.1 Muuttuvat vastikkeen määrittäminen

Kolmannen vaiheen mukaan yhteisön on määritettävä sopimuksen transaktiohintaa. IFRS 15-standardi määrittelee transaktiohinnan vastikemääräksi, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu asiakkaalle luovutettuja luvattuja tavaroita ja palveluja vastaan, lukuun ottamatta kolmansien osapuolien lukuun kerättyjä määriä. Tyypillinen esimerkki kolmansien osapuolien lukuun kerättävästä määrästä on arvonlisävero (IFRS 15.47).

IFRS 15-standardin mukaan transaktiohintaa voi muodostua muuttuvasta tai kiinteästä osasta tai näiden yhdistelmästä (IFRS 15.47). Vastikkeen muuttuvalla osalla tarkoitetaan rahamäärä,

joka on altis muutoksille esimerkiksi alennuksen seurauksena. Kiinteä osa vastikkeesta on puolestaan se rahamäärä, joka ei ole altis muutoksille. Yleisesti voidaan todeta, että mikäli sopimuksessa sovittu vastikemäärä on kokonaisuudessaan kiinteä, niin transaktio hinnan määrittäminen on hyvin yksinkertaista, mikäli yhteisö toimittaa tavarat tai palvelut asiakkaan maksun yhteydessä (IASB 2014, kohta 188).

Mikäli transaktiohintaan sisältyy myös muuttuva osuus, niin yhteisön on arvioita vastikemäärä, johon se on oikeutettu tavaroiden tai palvelujen luovuttamista vastaan. IFRS 15- standardi luettelee useita tyypillisiä olosuhteita, joiden seurauksena transaktiohintaan sisältyy muuttuvia osuuksia. Niihin kuuluvat muun muassa alennukset, suoriutumiseen perustuvat bonukset ja rangaistusseuraamukset. Olosuhteelta, joka aiheuttaa muuttuvan vastikkeen sisällyttämisen transaktiohintaan ei kuitenkaan edellytetä mitään muotoa, vaan riittävää on, että olosuhteen seurauksena vastikemäärä, johon yhteisö on oikeutettu voi vaihdella. Siten vastikkeeseen sisältyy muuttuva osuus, mikäli yhteisön oikeus vastikkeeseen riippuu jonkun vastaisen tapahtuman, kuten asiakkaalla olevan tuotteen palautusoikeuden käyttämisen toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä. IFRS 15- standardin mukaan vastikkeen muuttuvuus voidaan ilmaista sopimuksessa nimenomaisesti, mutta hintahuojennusten kohdalla muuttuva vastikkeen olemassaolo voi perustua yhteisön liiketoimintakäytäntöjen nojalla asiakkaalle syntyneisiin perusteltuihin odotuksiin tai muihin tosiseikkoihin tai olosuhteisiin, jotka viittaavat yhteisön aikomukseen myöntää asiakkaalle hintahuojennus (IFRS 15.52).

IFRS 15 – standardin mukaan yhteisön on arvioitava muuttuvan vastikkeen määrä käyttämällä joko odotusarvo menetelmää tai todennäköisimmän rahamäärän menetelmää. Valinta menetelmien välillä perustuu siihen, kumpi menetelmistä kuvaa paremmin sitä vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu. Yhteisön on sovellettava valittua menetelmää johdonmukaisesti sekä tarkasteltavana olevaan sopimukseen että myös muihin vastaavanlaisiin sopimuksiin (IFRS 15.53; IFRS 15.54). Kuitenkin mikäli tarkasteltavaan sopimukseen sisältyy eri tyyppisiä muuttuvan vastikkeen aiheuttamia epävarmuuksia, voidaan niihin kuitenkin soveltaa eri menetelmiä (IASB 2014, kohta 202).

Odotusarvomenetelmässä yhteisö määrittää ensin eri laisia lopputulemia epävarmuustekijöille, ja määrittää lopputulemille todennäköisyydet. Odotusarvomenetelmä soveltuu tilanteisiin, joissa yhteisöllä on suuri määrä ominaispiirteiltään samanlaisia sopimuksia. Todennäköisin rahamäärä – menetelmässä yhteisö määrittää sopimuksen todennäköisimmän yksittäisen lopputuleman. Standardin mukaan todennäköisimmän rahamäärän menetelmä soveltuu tilanteisiin,

joissa muuttuva vastike toteutuu kokonaisuudessaan tai jää kokonaan toteutumatta, kuten suoriutumiseen perustuvissa kiinteämääräisissä bonuksissa (IFRS 15.53).

Sen jälkeen, kun yhteisö on arvioinut muuttuvan vastikkeen määrän, tulee yhteisön soveltaa standardin sääntöjä muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisessa. IFRS 15- standardin mukaan yhteisö voi sisällyttää muuttuvan vastikkeen transaktiohintaan vain siihen määrään asti, kun on erittäin todennäköistä, että jo kirjattuihin myyntituottoihin ei jouduta tekemään merkittävää peruutusta, kun muuttuvan vastikkeeseen liittyvä epävarmuustekijä myöhemmin ratkeaa (IFRS 15.6). ”Erittäin todennäköistä” – kriteerillä tarkoitetaan IFRS – standardeissa todennäköisyyden astetta, joka on huomattavasti korkeampi, kuin se että tietyn tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen (IFRS 5 Liite A). Arvioinnissa on otettava huomioon, sekä myyntituottojen peruutuksen todennäköisyys, että peruutuksen suuruus (IFRS 15.57).

3.3.2 Merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottaminen transaktiohinnassa

Standardin mukaan yhteisön on otettava rahan aika-arvo huomioon transaktiohinnassa tilanteessa, jossa tavaroiden tai palvelujen luovuttamisen ja vastikkeen maksun ajankohdat eroavat toisistaan merkittävästi. Kyseisessä tilanteessa toinen sopimuksen osapuolista saa merkittävän rahoitushyödyn, joka standardin mukaan tarkoittaa merkittävän rahoituskomponentin sisällymistä sopimukseen. Transaktiohinnan oikaisun tavoitteena on myyntituottojen kirjaaminen siihen määrään, joka olisi syntynyt, mikäli asiakas olisi maksanut tavarat tai palvelut käteisellä niiden luovutusajankohtana. Rahoituskomponentti voi olla suoraan mainittu sopimuksessa, mutta se voi sisältyä sopimuksen implisiittisesti osapuolten sopimien maksuehtojen nojalla (IFRS 15.60; 15.61).

Myyntituottojen oikaisu tapahtuu käyttämällä diskonttauskorkokantaa, joka toteutuisi yhteisön ja sen asiakkaan välisessä erillisissä rahoitustransaktioissa sopimuksen syntymisajankohtana. Standardin mukaan diskonttokorko voidaan määrittää selvittämällä se korko, jolla luovutetun vastikkeen nimellismäärä tulisi diskontatuksi sen hinnan määrittämiseksi, jonka asiakas maksaisi tavaroista tai palveluista käteisellä, kun ne luovutetaan asiakkaalle (IFRS 15.64).

Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse ottaa huomioon rahan aika-arvoa transaktiohinnan määrittämisessä, mikäli yhteisö odottaa saavansa asiakkaalta suorituksen yhden vuoden kuluessa tavaroiden tai palvelujen luovuttamisesta. Sopimukseen ei myöskään sisälly rahoituskomponenttia,

mikäli asiakas maksaa tavaroista tai palveluista etukäteen ja asiakas voi päättää hyödykkeiden luovuttamisajankohdan tai transaktiohintaa muodostuu olennaisilta osin muuttuvasta vastikkeesta, jonka toteutuminen tai toteutumatta jääminen ei ole kummankaan osapuolen määräysvallassa tai vastikkeen ja tavarain tai palvelun käteismyyntihinnan välinen ero johtuu muista syistä kuin rahoituksen antamisesta yhteisölle tai asiakkaalle ja näiden määrien välinen ero määräytyy suhteessa eron syyhyn (IFRS 15.62 ; IFRS 15.63).

3.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritusvelvoitteille

Sen jälkeen, kun yhteisö on yksilöinyt sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet ja määrittänyt sopimuksen transaktiohinnan, tulee transaktiohintaa kohdistaa kullekin sopimukseen sisältyvälle suoritevelvoitteelle. Transaktiohinnan kohdistamisen tavoitteena on sellaisen rahamäärän kohdistaminen suoritusvelvoitteille, joka kuvastaa sitä rahamäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu suoritusvelvollisuuden täyttämisen seurauksena (IFRS 15.73).

Kohdistaminen suoritusvelvoitteille tai erotettavissa olevilla tavaroilla ja palveluilla tapahtuu lähtökohtaisesti suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella. Erillismyyntihinta on käytännössä helppo havaita, mikäli yhteisön liiketoimintakäytäntöön kuuluu myydä tavaroita tai palveluita erillisesti, jolloin niillä on listahinta (Peil – Virolainen 2014). Mikäli tavaroita tai palveluille ei ole listahintaa, on yhteisön arvioitava erillismyyntihinnat. Standardissa on luettelo mahdollista arviointimenetelmistä, joka ei kuitenkaan ole tyhjentyvä. Oikaistuun markkina-arvioon perustuvassa menetelmässä yhteisö arvioi minkä hinnan asiakas olisi halukas maksamaan niillä markkinoilla, joilla yhteisö arvioi myyvänsä tavarain tai palvelun. Odotettavissa oleviin menoihin ja katteeseen perustuvassa menetelmässä yhteisö arvioi suoritevelvoitteen täyttämistä aiheutuvat menot, johon se lisää asianmukaisen katteen. Jäännöksen perustuvassa menetelmässä yhteisö vähentää transaktiohinnasta muiden suoritusvelvoitteeseen kuuluvien tavarain tai palvelujen erillismyyntihinnat, jolloin jäljelle jää tarkasteltavana olevan tavarain tai palvelun erillismyyntihinta (IFRS 15.79). Jäännökseen perustuvan menetelmän käyttöä on standardissa rajoitettu, ja sitä voidaan soveltaa ainoastaan standardin asettavien edellytysten täytyessä. Yhteisö voi tarvittaessa soveltaa myös eri menetelmien yhdistelmää erillismyyntihintojen määrittämisessä (IFRS 15.79(c)).

Standardin mukaan transaktiohinnan kohdistamisesta erillishintojen suhteessa voidaan poiketa alennusten ja muuttuvien vastikkeiden kohdistamisessa (EY 2014). Lähtökohtaisesti asiakkaan saama alennus kohdistetaan suhteellisesti kaikille sopimukseen sisältyville suoritusvelvoitteille paitsi, jos yhteisölle on havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, että koko alennus koskee vain tiettyä tai tiettyjä sopimukseen sisältyviä suoritevelvoitteita. Kohdistaminen suoritevelvoitteille tapahtuu tällöin niiden sisältämien erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella (IFRS 15.81).

Standardin mukaan alennus kohdistetaan koko sopimuksen sijasta vain tietyille suoritusvelvoitteille, kun kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin yhteisö myy kutakin sopimukseen sisältyvää erotettavissa olevaa tavaraa tai palvelua säännöllisesti erillisenä. Toiseksi yhteisö myy erillisenä myös jotakin erotettavista tavaroita tai palveluista muodostettua kokonaisuutta alennettuun hintaan. Kolmanneksi edellisessä kohdassa tarkoitetuille tavara- tai palvelukokonaisuuksille kuuluva alennus on osin sama kuin sopimukseen sisältyvä alennus ja kokonaisuuteen sisältyviä tavaroita tai palveluja analysoimalla saadaan havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, mille suoritusvelvoitteelle tai -velvoitteille sopimukseen sisältyvä alennus kuuluu (IFRS 15.82).

Standardin mukaan myös muuttuva vastike voi kohdistua joko koko sopimukseen tai sopimukseen sisältyviin suoritusvelvoitteisiin tai erotettavissa oleviin tavaroihin tai palveluihin (IFRS 15.84). Muuttuva vastike on kohdistettava kokonaisuudessaan suoritusvelvoitteelle tai erotettavissa olevilla tavaroille tai palveluille, jos molemmat standardissa luetellut edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin muuttuvan vastikkeen maksun ehdot liittyvät nimenomaisesti tarkastelussa olevan suoritusvelvoitteen täyttämiseen tai erotettavissa olevan tavarain tai palvelun luovuttamiseen. Toiseksi kohdistaminen suoritusvelvoitteelle tai erotettavissa olevalla tavaralla tai palvelulle täyttää edellä esitetyn kohdistamistavoitteen, eli kohdistaminen kuvastaa sitä rahamäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu (IFRS 15.85).

Mikäli transaktiohintaa muuttuu sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen, on muutokset kohdistettava suoritusvelvoitteille samalla perusteella, kun sopimuksen syntymisajankohtana. Mikäli jokin sopimuksen suoritevelvoitteista on jo täytetty, muuttuneen transaktiohinnan kohdistukset on kirjattava joko myyntituottojen lisäykseksi tai vähennykseksi kaudella, jolla transaktiohintaa muuttuu (IFRS 15.88). Transaktiohinnan muutokset saadaan kohdistaa vain osaan suoritusvelvoitteista tai erillisille tavaroille tai palveluille, jos edellä esitetty muuttuvan vastikkeen kohdistamista koskevat edellytykset täyttyvät (IFRS 15.89).

Mikäli transaktiohinnan muutos on seurasta sopimusmuutoksesta, on se käsiteltävä edellä esitettyjen sopimusmuutosta koskevien standardin säännösten mukaisesti. Kuitenkin mikäli transaktiohinnan muutos tapahtuu sopimusmuutoksen jälkeen, sovelletaan siihen transaktiohinnan muutosta koskevia standardin sääntöjä (IFRS 15.90).

3.5 Myyntituottojen tulouttaminen

Viidennen vaiheen mukaan yhteisö kirjaa myyntituotot sitä mukaan, kun se täyttää asiakassopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet. Suoritevelvoite täytetään, kun yhteisö luovuttaa asiakkaalle tavarat tai palvelun määräysvallan (IFRS 15.30). Standardin mukaan määräysvallalla tarkoitetaan kykyä ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada olennainen osa omaisuuserän jäljellä olevasta hyödystä (IFRS 15.33).

Määräysvallan siirtyminen määrää myyntituottojen tulouttamisajankohdan. Suoritevelvoite voidaan täyttää tietyssä hetkenä tai ajan kuluessa (IFRS 15.32). Mikäli määräysvalta siirtyy tietyssä hetkenä, tuloutetaan suoritevelvoitteelle kohdistettu transaktiohintaa kokonaisuudessaan tavaroiden tai palvelujen määräysvallan siirtymisen yhteydessä. Ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen kohdalla myyntituottoja tuloutetaan sitä mukaan, kun suoritevelvoitetta täytetään, jolloin transaktiohinnan vaiheittainen tulouttaminen kuvastaa määräysvallan vaiheittaista siirtymistä. Tyypillisesti tavaroiden luovuttamista koskeva suoritevelvoite täytetään tietyllä ajan hetkellä yhteisön luovuttaessa tavarat asiakkaalle, ja palvelun tarjoamista koskeva suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa asiakkaan käyttäessä palvelua (Yeaton 2015).

Standardin mukaan määräysvalta siirtyy ajan kuluessa, kun jokin standardissa säädetyistä edellytyksistä täyttyy. Ensimmäisen edellytyksen mukaan asiakas saa ja kuluttaa suoritteesta koituvan hyödyn sitä mukaan, kun yhteisö tuottaa suoritteita. Ensimmäinen edellytys täyttyy tyypillisesti monien palvelujen kohdalla (Ihamäki 2014). Toisen edellytyksen mukaan yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää, johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaan kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan. Kolmannen edellytyksen mukaan yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisöllä vaihtoehtoja käyttöä ja yhteisöllä on täytäntöön pantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (IFRS 15.35). Omaisuuserän vaihtoehtoisen käytön puuttuminen yhteisön nä-

kökulmasta voi perustua sekä sopimusperusteisiin rajoituksiin että käytännössä esiintyviin rajoituksiin (IFRS 15.36). Mikäli suoritevelvoite ei täytä standardissa asetettuja edellytyksiä ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta, täytetään se tietyssä hetkenä (IFRS 15.38).

Jos suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa, on yhteisön mitattava sen täyttämistaso. Täyttämistason määrittämisen tavoitteena, on kuvata sitä prosessia, jolla tavaroiden tai palvelujen määräysvalta siirtyy asiakkaalle (IFRS 15.39). Täyttämistason määrittämisessä voidaan käyttää joko tuotokseen perustuvia menetelmiä tai panoksiin perustuvia menetelmiä. Tuotokseen perustuvissa menetelmissä täyttämistaso määritetään suhteuttamalla tarkasteluhetkeen mennessä luovutetut tavarat tai palvelut sopimuksessa jäljellä oleviin tavaroihin tai palveluihin. Panokseen perustuvassa menetelmässä täyttämistaso määritetään puolestaan suhteessa tarkasteluhetkeen mennessä syntyneisiin kuluihin, joita verrataan suoritevelvoitteen täyttämiseksi odotettavissa oleviin kokonaiskuluihin (IFRS 15.B14-B19).

4 Sopimusten yksilöintiin liittyvät muutokset suhteessa IAS 18 – standardiin

4.1 Soveltamisala

IFRS 15 – standardin soveltamisala vastaa pitkälti IAS 18 – standardin soveltamisalaa. (KPMG 2014). Ainoa poikkeus IFRS 15 – standardin ja IAS 18 -standardin välillä liittyy korko- ja osinkotulojen kirjaamista koskeviin sääntöihin, jotka on siirretty IFRS 9 ja IAS 39 standardeihin (EY 2014).

IFRS – 15 standardin voimaantulo ei muuta yhteisöille asetettua vaatimusta erotella sopimuksen muodostamiin osatekijöihin tilanteessa, jossa sopimuksen osatekijät kuuluvat usean eri standardin soveltamisalaan. IFRS – 15 standardi kuitenkin poistaa vaatimuksen, jonka mukaan yhteisöjen on erotettava sopimukset osatekijöihin sen seurauksena, että niitä koskevat eri tulouttamisstandardit, koska IFRS 15- standardi korvaa sekä IAS 11 ja IAS 18 standardit ja niitä koskevat tulkinnat. Siten esimerkiksi liiketoimet, joihin kuulu tavaroiden myynti ja lojaliteettiohjelma, jotka aiemmin kuuluivat sekä IAS 18 että IFRIC 15 soveltamisalaan käsitellään tulevaisuudessa vain IFRS 15- standardin alla (EY 2014).

4.2 Asiakassopimukset

4.2.1 Asiakassopimusten tunnusmerkit

IFRS 15 – standardin myyntituottojen tulouttamisen perustana on katsottu olevan sopimus, joka koostuu yhteisön ja sen asiakkaan sopimukseen perustuvista täytäntöön pantavista oikeuksista ja velvollisuuksista (Holzmaan – Munter 2014). Kuten edellä on tuotu esiin, asiakassopimuksen tunnistaminen on ensimmäinen vaihe myyntituottojen tulouttamisessa ja ilman sen olemassaoloa ei IFRS 15 – standardia voida soveltaa. Sopimuksen edellyttäminen ei sinänsä ole uusia asia suhteessa IAS 18 – standardiin. Vaikka IAS 18 – standardin mukaan yksilöinti koskee liiketoimea, eikä niinkään sopimusta, käytännössä liiketoimesta syntyvä tuotto perustuu yhteisön ja ostajan väliseen sopimukseen (Haaramo 2012).

Uutena asiana IFRS 15 -standardissa suhteessa IAS 18 – standardiin on asiakkaiden luottoriskin huomioon ottaminen sopimuksen olemassa olon arvioinnissa. IFRS 15 -standardiin mukaan asiakassopimuksen olemassa olon edellytyksenä on yhteisön arvio siitä, että se todennäköisesti saa asiakkaalta vastikkeen, johon se on oikeutettu suoritevelvoitteen täyttämisen seurauksena (IFRS 15.9(e)). IAS 18 – standardin kohdalla asiakkaan luottoriski otetaan huomioon vasta tuottojen tulouttamisedellytyksiä arvioitaessa (IAS 18.14(d) ; IAS 18.20(b)). IFRS 15 – standardissa sen sijaan luottoriski ei enää lähtökohtaisesti vaikuta tuloutettavaan määrään tai tuloutusajankohtaan (Pounder 2010; Peil – Virolainen 2014). IFRS 15 – standardin kriteeriä arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon, että vastikkeella, johon yhteisö on todennäköisesti oikeutettu, tarkoitetaan transaktiohintaa, joka voi olla pienempi kuin sopimushinta, esimerkiksi yhteisön arvioidessa sen myöntävän asiakkaalle hintahuojennuksen asiakkaan heikentyneen maksukyvyn seurauksena. Käytännössä tämä voi tarkoittaa, että yhteisön on ensiksi arvioitava sopimuksen transaktiohintaa, ennen kun se voi arvioida asiakassopimuksen olemassa olon edellytyksiä (EY 2014).

Sopimusten muotovaatimusten suhteen IAS 18 – standardi poikkeaa IFRS 15 – standardista siinä, että standardi ei sisällä nimenomaista ohjeistusta suullisten sopimusten yksilöimiseksi (EY 2014). IFRS - standardit velvoittavat yrityksiä kuitenkin käsittelemään sopimuksia niiden tosiallisen sisällön, eikä pelkästään laillisen muodon mukaan. Käsitteellisessä viitekehyksessä nimenomaisesti todetaankin, että sopimuksen laillisen muodon painottaminen sen tosiallisen sisällön sijaan, johtaa sopimuksen väärään kirjanpitoikäsitteeseen (IASB 2014, kohta 3.26). Huolimatta jo aiempiin standardeihin sisältyneestä sisältöpainotteisuuden vaatimuksesta, voi IFRS

15 – standardi kuitenkin aiheuttaa muutoksia suullisten ja hiljaisten sopimusten käsittelyssä. Esimerkiksi tilanteessa, jossa yritys aloittaa suoritusvelvollisuutensa täyttämisen suullisen sopimuksen nojalla, voi IFRS 15- standardi johtaa sopimuksen yksilöimiseen aikaisemmin, etenkin jos yhteisön aiempänä käytäntönä on ollut yksilöidä sopimukset vasta, kun ne on tehty kirjallisina (EY 2014).

4.2.2 Sopimusten yhdistäminen ja muuttaminen

Sopimuksien yhdistämisellä on molemmissa standardeissa sama tavoite, eli antaa parempi kuva sopimuksen tai liiketoimen taloudellisesta vaikutuksesta. IFRS 15 – standardi antaa kuitenkin huomattavasti yksityiskohtaisempaa ohjeista sopimusten yhdistämisen edellytyksistä verrattuna IAS 18 -standardiin. IAS 18 – standardin mukaan kaksi tai useampi liiketoimi on yhdistettävä, mikäli liiketoimien taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella (IAS 18.13). Standardi ei kuitenkaan sisällä mitään kriteerejä sen arvioimiseksi, milloin sopimukset on yhdistettävä. IFRS 15 – standardi sisältää sen sijaan ehdottaman edellytyksen, jonka täytyessä sopimukset on yhdistettävä (IFRS 15.17). Tämä voi käytännössä johtaa siihen, että yhteisöjen on yhdistettävä sopimuksia useammin IFRS 15 -standardin yhteydessä kuin IAS 18 - standardin yhteydessä (EY 2014).

Vastaavasti myös sopimusmuutosten arvioinnin kohdalla standardien välinen ero perustuu IFRS 15 – standardin lisääntyneeseen ohjeistukseen. Sopimusmuutosten kohdalla merkittävä ero standardien välillä on, että IAS 18 standardiin ei sisälly ohjeistusta sen arvioimiseksi tuleeko sopimusmuutos käsitellä kokonaan uutena sopimuksena vai olemassa olevan sopimuksen muuttamisena. Sopimusmuutoksen tarkastelussa on myös otettava huomioon, että sopimusmuutoksen seurauksena sopimukseen voi sisältyä uusia suoritevelvoitteita. Uudet suoritevelvoitteet voivat johtaa siihen, että yhteisöjen on arvioitava uudestaan transaktiohinnan kohdistaminen (EY 2014).

4.3 Suoritevelvoitteiden yksilöinti

IFRS 15 – standardin toisena vaiheena on yksilöidä sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet. Suoritevelvoitteilla tarkoitetaan yhteisöjen lupauksia toimittaa asiakkaalle tietyt sopimukseen

sisältyvät tavarat tai palvelut. IFRS 15 – standardin ja IAS 18 – standardin välinen ero suoritevelvoitteiden yksilöinnissä perustuu IFRS 15 -standardin tuomaan lisääntyneeseen ohjeistukseen. IAS 18 – standardissa ei käytetä suoritevelvoitteen käsitettä, mutta suoritevelvoitteiden on katsottu sisältyneen liiketoimen määritelmään standardissa. IAS 18 – standardin mukaan tietyissä tilanteissa liiketoimen tosiasiallisen sisällön huomioon ottaminen edellyttää, että kirjaamisedellytyksiä on tarkasteltava yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen (IAS 18.13). Liiketoimen osatekijöillä tarkoitetaan puolestaan sopimukseen sisältyviä erillisiä suoritevelvoitteita (IASB 2014, kohta 84).

IAS 18 – standardin ongelmana on pidetty sitä, että standardi ei sisällä mitään ohjeistusta sille, miten liiketoimen osatekijät tulisi käytännössä erottaa. Tämä on käynyt ilmi siitä, että IAS 18 -standardin soveltajat ovat käyttäneet suoritevelvoitteiden sisällön määrittämisessä apuna US GAAP – standardin sääntöjä (EY 2014). IAS 18 – standardin korvaantuminen IFRS 15 – standardilla lisää suoritevelvoitteiden yksilöinnin yhdenmukaisuutta. Kuitenkin lisääntyneestä ohjeistuksesta huolimatta, suoritevelvoitteiden yksilöinti voi olla haastavaa etenkin tilanteessa, jossa sopimukseen sisältyy useita tavaroita ja palveluja. Lisääntyneestä ohjeistutuksesta huolimatta, suoritevelvoitteiden yksilöiminen IFRS 15 – standardin soveltamisessa edellyttää yhteisöjä käyttämään niiden omaa harkintavaltaa, joka voi vaikeuttaa standardin implementointia yhteisöissä (Yeaton 2014).

4.4 Transaktiohinnan määrittäminen

4.4.1 Muuttuvan vastikkeen huomioon ottaminen transaktiohinnassa

Merkittävin IFRS 15 – standardin voimaan tulon tuoma muutos transaktiohinnan määrittämiseen liittyy muuttuvaa vastiketta koskevaan ohjeistukseen. Kuten edellä on tuotu esiin IFRS 15 -standardi jakaa vastikkeen muuttuvaan ja kiinteään osaan. IAS 18 – standardi ei sisällä vastaavaa vastikkeen nimenomaista jakoa muuttuvaan ja kiinteään osaan. IAS 18 – standardin mukaan tuottojen määrittämisessä otetaan kuitenkin huomioon yhteisön myöntämät paljous- ja muut alennukset (IAS 18.10).

IAS 18 – standardissa muuttuvaa vastiketta koskevat standardin säännökset, joiden mukaan tuottojen kirjaaminen edellyttää sitä, että tuotot ovat määritettävissä luotettavasti (IAS 18.14(c);

IAS 18.14(a)). Ongelmana IAS 18 – standardin säätelyssä on, että muuttuva vastike on luonteeltaan sellainen, että se on altis muutoksille, jolloin sen määrää ei voida yleensä määrittää luotettavasti. Tämä on käytännössä tarkoittanut sitä, että muuttuvaan vastikkeeseen liittyvä epävarmuus on saattanut estää myyntituottojen tulouttamisen. IFRS 15 – standardin kohdalla sen sijaan muuttuvan vastikkeen sisällyttämiselle transaktiohintaan asetetaan tiettyjä määrällisiä rajoituksia, jotka eivät kuitenkaan estä myyntituottojen tulouttamista (KPMG 2014).

Muuttuvan vastikkeen vaikutukset eri toimialoilla ovat pitkälti riippuvaisia siitä, kuinka tyypillisiä muuttuvat vastikkeet ovat toimialoilla sovittavissa sopimuksissa. Kulutustavaroiden myyntiä koskevissa sopimuksissa muuttuva vastike voi sisältyä alan sopimukseen paljousalennuksien, luottojen tai kannustimien muodossa (Deloitte 2014 A). Vastaavasti teollisuus- ja teknologioilla sopimusten pitkäaikaisuudesta yleensä seuraa, että sopimukseen liittyy bonuksia, alennuksia ja sakkoja (Deloitte 2014 B; Deloitte 2014 E). Media-alalla muuttuva vastike voi olla seurausta rojalteista (Deloitte 2014 C).

4.4.2 Rahan aika-arvon huomioon ottaminen transaktiohinnan määrittämisessä

IFRS 15 – standardin soveltamisessa rahan aika-arvo on otettava huomioon transaktiohinnan määrittämisessä, mikäli sopimukseen katsotaan sisältyvän merkittävä rahoituskomponentti. Standardin mukaan sopimukseen sisältyy merkittävä rahoituskomponentti, mikäli sopimusosapuolet täyttävät suoritevelvoitteensa ajallisesti eri aikoina, siten että toinen sopimusosapuoli saa siitä merkittävän rahoitushyödyn (IFRS 15.60).

IFRS 15 – standardi sisältää kattavamman ohjeistuksen rahan aika-arvon huomioon ottamisesta verrattuna IAS 18 – standardiin. IFRS 15 – standardi edellyttää rahan aika-arvon huomioon ottamista transaktiohinnassa riippumatta siitä kumpi osapuolista saa suoritevelvoitteiden välisestä viiveestä merkittävän rahoitushyödyn. IAS 18 – standardin mukaan rahan aika-arvo on otettava huomioon vastikkeen käyvässä arvossa ainoastaan silloin, kun asiakkaan suoritevelvoite lykkääntyy (KPMG 2014). Tästä seuraakin, että suurimmat muutokset rahan aika-arvon huomioon ottamisessa liittyvät tilanteisiin, joissa asiakas suorittaa vastikkeen etukäteen.

4.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritusvelvoitteille

Keskeisin IFRS 15 – standardin tuoma ero transaktiohinnan kohdistamisessa suhteessa IAS 18 – standardiin liittyy erillismyyntihintojen käyttämisessä perusteena transaktiohinnan kohdistamiselle. Erillismyyntihinnalla tarkoitetaan sitä rahamäärä, jolla yhteisö myisi tavaran tai palvelun erikseen vastaavissa olosuhteissa vastaavanlaiselle asiakkaalle. Erillismyyntihinnan määrittäminen on helppoa tilanteessa, jossa tuotteilla on listamyyntihinta, eli niitä käytännössä myös myydään erikseen (Peil – Virolainen 2014). Sen sijaan, mikäli tuotteita ei myydä erikseen, joutuu yhteisö arvioimaan tuotteiden erillismyyntihinnat, mikä voi osoittautua haastavaksi (EY 2014). IAS 18 – standardin teksti ei sisällä mitään säännöksiä siitä, miten transaktiohinta tulee kohdistaa suoritevelvoitteille. IAS 18 – standardin vähäinen ohjeistus selittyy epäilemättä sillä, että suoritevelvoitteiden yksilöinnillä on IAS 18 – standardin soveltamisen yhteydessä vain vähäinen merkitys tuottojen kirjaamisen näkökulmasta. IAS 18 – standardi ei myöskään sisällä sääntöjä alennusten tai muuttuvien vastikkeiden kohdistamisesta, joiden sääntely IFRS 15 -standardissa poikkeaa jonkin verran transaktiohinnan kohdistamista koskevista yleisistä säännöistä. Yleisesti voidaan todeta, että IFRS 15 -standardi tuo huomattavasti lisää ohjeistusta transaktiohinnan kohdistamiseen, joskin se tuo kohdistamiseen myös aiempaa enemmän arvi-onvaraisuutta (KPMG 2014).

Transaktiohintojen kohdistamista koskevat IFRS 15 – standardin säännöt aiheuttavat suurimpia muutoksia toimialoilla, joiden sopimukseen kuuluu tyypillisesti useita tavaroita ja/tai palveluja, jotka ovat olla läheisessä yhteydessä toisiinsa. Esimerkiksi teollisuus-, rakennus-, media- ja teknologia-alan yhteisöt saattavat joutua arvioimaan uudestaan ne kirjanpitokäytännöt, joilla ne yksilöivät suoritevelvoitteita ja kohdistavat niille osan sopimuksen transaktiohinnasta. Vaikka IAS 18 – standardin heikkoutena onkin pidetty sitä, että se on tarjonnut vain vähän ohjeistusta useita tavaroita ja/tai palveluja sisältävän sopimuksen kirjanpitokäsittelylle, samalla vähäinen ohjeistus on mahdollistanut yhteisöille omaksua niille parhaiten sopiva toimintamalleja, jotka eivät välttämättä enää sovellu IFRS 15 – standardin voimaantulon jälkeen (Deloitte 2014 B; Deloitte 2014 D; Deloitte 2014 E ; Deloitte 2014 F).

4.5 Myyntituottojen tulouttaminen

Kirjallisuudessa on tuotu esiin, että tärkein IFRS 15 – standardin tuoma muutos suhteessa aiempiin tulouttamisstandardeihin liittyy tulouttamisajankohtaan (ks. esim. Ihamäki 2014). Muutos

tulouttamisajankohtaan on merkittävä, koska tulouttamisen ajankohtaa pidetään yleensä suurimpana ongelmana myyntituottojen kirjaamisessa. Tulouttamisajankohdan määrittämisen vaikeus liittyy siihen, että nykyään yritykset tarjoavat asiakkaille useita erilaisia tavara- ja palvelukokonaisuuksia, jotka suoritetaan eri ajanjaksoina (*Huefner 2016*). Ongelmaksi muodostuukin, milloin asiakkaan kanssa tehtyyn sopimukseen liittyvät erilliset suoritevelvoitteet ajallisesti tuloutetaan.

IFRS 15 – standardin mukaan myyntituotot tuloutetaan silloin, kun tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle. Standardin mukaan luovutus on tapahtunut, kun asiakas on saanut määräysvallan tavarahan tai palveluun. Määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle, jos asiakas pystyy päättämään, miten suoritetta käyttämään ja pystyy saamaan pääosan suoritteesta koituvasta hyödystä itselleen (*Ihamäki 2014*). IAS 18 – standardin tulouttamisajankohdan keskeisenä kriteerinä on todennäköisyys sille, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi (IAS 18.14(d); 18.20(b)). Hyödyn koituminen yhteisölle on tulouttamisen kriteerinä sekä tavaroiden että palvelujen kohdalla. Tavaroiden osalta standardi asettaa myös lisäkriteerin, jonka mukaan tavaroiden omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet ostajalle (IAS 18.14(a)).

Vaikka yleisesti voidaan todeta, että määräysvaltaan perustuva lähestymistapa on merkittävä periaatteellinen ero suhteessa IAS 18 – standardin mukaiseen riskien ja hyötyjen siirtymiseen perustuvaan lähestymistapaan (*Ihamäki 2014 s. 18*), käytännössä lähestymistapajoen erot voivat usein olla näennäisiä. Riskien ja hyötyjen siirtyminen on kriteerinä hyvin lähellä määräysvallan siirtymisen kriteeriä, jonka mukaan asiakkaalla on oltava kyky päättää, miten suoritetta käytetään ja pystyttävä saamaan pääosan suoritteesta koituvasta hyödystä itselleen. Tästä osoituksena on myös se seikka, että riskien ja hyötyjen siirtyminen on joissain IAS 18 – standardin soveltamista koskevassa kirjallisuudessa tulkittu tarkoittavan määräysvallan siirtymistä (*Haarano, s. 422*).

Huolimatta siitä, että riskien ja hyötyjen siirtyminen on lähellä määräysvallan siirtymisen kriteeriä, niin kyseessä on kuitenkin eri asia (*PWC 2014*). Esimerkkinä lähestymistapojen eroista käytännön tilanteissa voidaan mainita tilanne, jossa ostajalle on siirtynyt tavarahan liittyvät hyödyt, mutta riski tavarasta on vielä toistaiseksi myyjälle. Myyjälle on tilanteessa säilynyt edelleen riski tavarasta esimerkiksi sen takia, että myyjä kompensoi asiakkaalle tavarahan kuljetuksen aikana aiheutuneen vahingon. IAS 18 – standardin kohdalla tulouttamisen edellytykset voivat toteutua vasta silloin asiakas on vastaanottanut tavarahan, koska tavarahan omistamiseen liittyvä

riski tavarahan vahingoittumisesta ei ole vielä kuljetuksen aikana siirtynyt asiakkaalle. IFRS 15-standardin soveltamisen yhdessä ratkaisevaa ei kuitenkaan ole riskien tai hyötyjen siirtyminen vaan se seikka onko määräysvalta tavaraan siirtynyt asiakkaalle ennen kuljetusta vai vasta kuljetuksen jälkeen.

IFRS 15 – standardin voimaan tulon seurauksena merkityksellistä on myös se seikka, että sama määräysvaltaan perustuva tulouttamiskriteeri soveltuu sekä tavaroiden että palvelujen kohdalla. Syy sille, että sama kriteeri koskee molempia suoritteita, johtuu IASB:n mukaan siitä, että sekä tavarat että palvelut määritellään IFRS-standardeissa omaisuuseriksi, joiden kirjanpidollinen käsittely on riippuvaista määräysvallasta. IASB:n on myös katsonut, että määräysvaltaan perustuva lähestymistapa on selkeämpi mittari luovutuksen tapahtumiselle, ja se edistää suoritevelvoitteiden yksilöimistä verrattuna hyötyjen ja riskien siirtymiseen perustuvaan lähestymistapaan (IASB 2014, kohta 118).

5 Yhteenveto

Tutkielmassa on selvitetty IFRS 15 – standardin tuomia muutoksia suhteessa IAS 18 – standardin IFRS 15-standardin soveltamiseen liittyvän viisivaiheisen tulouttamismallin näkökulmasta. Tutkielmassa on ensiksi esitetty viisivaiheisen mallin pääpiirteet, jonka jälkeen on tutkittu mitä muutoksia kuhunkin vaiheeseen sisältyy suhteessa IAS 18 -standardin tulouttamisohjeistukseen.

Suurin osa IFRS 15 – standardin tuomista muutoksista selittyy lisääntyneellä ohjeistuksella. Tämä ei ole sinänsä yllättävää, koska yhtenä keskeisenä syynä IFRS 15 -standardin antamiselle oli aiempien tuloutusstandardien puutteellinen ohjeistus. Toisaalta IFRS 15 – standardin voimaantuloon liittyy myös tärkeä periaatteellinen muutos, jonka mukaan myyntituottojen tulouttamisajankohta perustuu jatkossa määräysvallan siirtymiseen asiakkaalle, eikä omaisuuserien hyötyjen ja riskien siirtymiseen asiakkaalle.

IFRS 15 -standardin tuomien muutosten vaikutus on pitkälti toimialakohtaista. Tutkielmassa on tuotu esiin, että esimerkiksi muuttuvien vastikkeiden määrittäminen ja transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille on pitkälti riippuvaista siitä, minkälaisia sopimuksia tietyillä toimialoilla yleensä sovitaan. Mikäli muuttuva vastike muodostaa merkittävän osan sopimushinnasta ja sopimukset koskevat monimutkaisten tavara- ja palvelukokonaisuuksien myyntiä, on

IFRS 15 -standardin tuomat muutokset huomattavasti suurempia, kuin toimialoilla joissa vastikkeet ovat tyypillisesti kiinteitä ja sopimukset koskevat helposti yksilöitävissä olevia tavaroita ja palveluja.

Koska tutkielma keskittyi pelkästään viisivaiheisen tulouttamisen mallin analysointiin, jäi tutkielman ulkopuolella useita tärkeitä asiakokonaisuuksia, jotka muuttuvat IFRS 15 -standardin voimaan tulon seurauksena. Näihin kuuluvat muun muassa lisääntyneet lisätietovaatimukset tilinpäätöksissä ja asiakassopimukseen liittyvien menojen kirjaaminen.

Lähdeluettelo

Deloitte: Consumer product sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15, 2014. Luettavissa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-consumer-products.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 A*)

Deloitte: Industrial product sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15. Luettavissa: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-industrial-products.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 B*)

Deloitte: Retail, wholesale and distribution sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15, 2014. Luettavissa: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-retail-wholesale-distribution.pdf> <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-retail-wholesale-distribution.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 C*)

Deloitte: Media sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15, 2014. Luettavissa: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-media.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 D*)

Deloitte: Technology sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15, 2014. Luettavissa: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-technology.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 E*)

Deloitte: Real estate sector - Clearly IFRS - Industry Insights for IFRS 15, 2014. Luettavissa: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifs15-realestate.pdf>. Viitattu 6.5.2017. (*Deloitte 2014 F*)

EY: Applying IFRS - A closer look at the new revenue recognition standard, 2014. Luettavissa: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_\(June_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf). Viitattu 6.5.2017

Haaramo, Virpi: Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö: IFRS – raportointi, Talentum Media, 2012.

Haaramo, Virpi: Tuottojen IFRS-tilinpäätössääntely uudistuu, Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu, 64 (5), 566-572, 2014.

Holzmann, Oscar J. – Munter, Paul: New Revenue Recognition Guidance, Wiley Periodicals, Inc, 2014.

Huefner, Ronald J.: The impact of new financial reporting standards on revenue management, Journal of Revenue and Pricing Management, Vol 15, 1, s. 78-81, 2016.

IASB: Basis for Conclusions – IFRS 15 Revenue with Contract with Customers, 2014. Luettavissa: http://www.kasb.or.kr/upload/constancy/20140616/IFRS15_Basis%20for%20Conclusions_Website_190.pdf. Viitattu 6.5.2017.

Ihamäki, Timo: Uusi IFRS 15, Balanssi: raportointi & hyvä hallinto, 4, 2014 s. 18-21.

Jones, Jefferson P. – Pagach, Donald: The Next Step for Revenue Recognition - Examining the New Principles-Based Five-Step Model, The CPA journal, 83 (10), 2013, s. 30-34.

KMPG: IFRS and U.S. GAAP - Issues In-Depth - Revenue from Contracts with Customers, 2014. Luettavissa: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/09/IFRS-practice-issues-revenue-sept14.pdf>. Viitattu 6.5.2017.

Oncioiu, Ionica – Tănase, Alin-Eliodor: Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice, EuroEconomica, Issue 2, Volume 35, 2016.

Peil, Elina – Virolainen, Reeta: IFRS 15 - miten uusi tulouttamisperiaate vaikuttaa käytännössä?, Balanssi: raportointi & hyvä hallinto, 5, 33-35.

Pounder, Bruce: Changes are coming, Strategic Finance, 93(9), 2010, 37-41.

PWC: Revenue will never be the same again... New IFRS 15 "Revenue from contracts with customers", 2014.

Yeaton, Kathryn: A New World of Revenue Recognition, The CPA Journal, 85 (7), s. 50-54, 2015.